



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.720524/2012-79
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-005.518 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente TJ ADMINISTRADORA DE BENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE PROVAS.

Não deve ser conhecido o recurso especial quando se constata que os acórdãos paradigma e o recorrido tratam de situações fáticas distintas. Ademais, inexistente interesse recursal na espécie, visto que qualquer que fosse a decisão exarada nos autos quanto à matéria, isso em nada alteraria o deslinde do caso, dada a impossibilidade de reexame de provas em sede de recurso especial. Aplicação do disposto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES ESCRITURADOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 14. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo registrado e/ou ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente em relação à matéria “inexistência de evidente intuito de fraude”. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano e, por conclusões distintas somente em relação à matéria conhecida, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. No mérito, e na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

((documento assinado digitalmente))

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

((documento assinado digitalmente))

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.518 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11516.720524/2012-79

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 1.272) interposto em face da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara no Acórdão n.º 1301-002.197 (fls. 1.179 e seguintes), na sessão de 14 de fevereiro de 2017, por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário. A decisão foi integrada, em sede de embargos de declaração, pelo acórdão de fls. 1.239, sem efeitos infringentes.

O processo trata de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes de receitas escrituradas e não declaradas do ano-calendário de 2007. O contribuinte era optante, no período, pelo lucro presumido, e a autoridade fiscal entendeu ter havido evidente intuito de fraude, razão pela qual as infrações foram qualificadas com a multa de 150%.

Em linhas gerais, são duas as infrações imputadas:

- i. Receitas de prestação de serviços de locação ou administração de imóveis, escrituradas e não declaradas; períodos de apuração 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007; base legal nos arts. 224, 518 e 519, § 1º, III e 841 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999);
- ii. Receita bruta de produtos de fabricação própria, escrituradas e não declaradas; períodos de apuração 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007; base legal nos arts. 224, 518 e 519, § 1º, III e 841 do RIR de 1999;

Com a ciência das autuações, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 651), alegando, em síntese, que:

- efetuou recolhimentos tempestivos em 2017, de forma que a autoridade autuante se equivocou ao afirmar que não houve qualquer recolhimento no período;
- sofreu outra auditoria, na qual foi autuado, em relação a 2006 e 2007, com base em depósitos bancários de origem não comprovada;
- houve ineficácia das pretensões probatórias, não restando comprovada a materialidade dos fatos geradores;
- os lançamentos contábeis devem ser acompanhados dos documentos hábeis e idôneos que correspondam aos registros neles estampados;
- a autuação baseou-se apenas numa escrituração contábil desconectada de documentos idôneos;
- a opção pelo lucro presumido torna a contabilidade menos relevante;
- é descabida a multa qualificada de 150%, pois a fraude não se presume e deve ser efetivamente demonstrada.

Em 17 de outubro de 2013, a DRJ de Curitiba considerou a impugnação improcedente, firme na premissa de que a escrituração contábil da receita bruta é prova inequívoca perante o processo administrativo fiscal federal.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.067), em que basicamente repisou os argumentos da impugnação.

Em 14 de fevereiro de 2017, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada (fls. 1.179):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2007

RECOLHIMENTOS. CRÉDITO CONSUMIDO. AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO.

Descabe compensar recolhimentos efetuados relativos ao período autuado, se tais valores, que não haviam sido declarados, já foram consumidos em compensações declaradas pelo contribuinte de débitos relativos a auto de infração lavrado em procedimento fiscal e processo anteriores ao presente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2007

RECEITA ESCRITURADA. NÃO DECLARADA. PROVA

A escrituração contábil da receita bruta é prova inequívoca perante um processo administrativo fiscal federal, uma vez que atestada pelos responsáveis pela empresa, sendo que os documentos que estes apresentaram para provar o contrário não apoiaram as alegações apresentadas e mesmo confirmaram parte das receitas escrituradas.

PEDRAS EXTRAÍDAS DE TERRENO PRÓPRIO. RECEITA DE VENDA.

A venda de pedras extraídas de terreno de sua propriedade caracteriza receita de venda de produto, sujeita ao percentual de 8% (oito por cento) de lucro presumido e não se trata de venda do imóvel onde tais pedras se encontravam, sujeita à apuração do ganho de capital.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS e CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2007

DECADÊNCIA. DOLO

O prazo decadencial é contado a partir do 1º dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ser constituído, se constatado o dolo.

DOLO.

Caracteriza dolo a omissão de receitas escrituradas, reiteradamente, e em percentual superior a 70%.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Caracterizada a presença do dolo, elemento específico da sonegação, cabível a aplicação da multa qualificada nos termos de legislação em vigor.

Com a ciência do acórdão supra, o contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 1.218), sob a alegação de que o acórdão padeceria de omissão e obscuridade.

Os embargos foram parcialmente admitidos pelo despacho de fls. 1.231, em relação à alegada obscuridade.

Em 15 de agosto de 2017 foi proferido o acórdão de embargos n. 1301-002.572, pelo qual o Colegiado sanou a obscuridade da decisão anterior, mas sem efeitos infringentes, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. CONHECIMENTO. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Obscuridade com relação à compensação dos tributos pagos anteriormente. Demonstrado que os valores já foram utilizados, via parcelamento, em outro processo administrativo já findo, não há que se falar em nova compensação nestes autos. De se acatar os embargos declaratórios, em razão da obscuridade, sem efeitos modificativos.

Cientificado da decisão dos embargos, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 1.272), no qual alegou divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

- a) **Inexistência de prova da materialidade do fato gerador;**
- b) **Inexistência de evidente intuito de fraude.**

O recurso especial foi apreciado pelo despacho de admissibilidade de fls. 1.355, que lhe deu parcial seguimento, apenas quanto à matéria “inexistência de evidente intuito de fraude”.

Contra a decisão o contribuinte apresentou agravo (fls. 1.369), que foi parcialmente acolhido, para dar seguimento à matéria “inexistência de prova da materialidade do fato gerador - possibilidade de a escrituração, por si só, comprovar a materialidade do fato gerador”, negando seguimento ao outro argumento suscitado para o mesmo tópico, relativo à “inexistência de prova da materialidade do fato gerador - possibilidade de notas fiscais avulsas, desprovidas de comprovação do efetivo recebimento dos valores nela consignados, caracterizar aquisição de disponibilidade de renda”.

A Fazenda Nacional, com a ciência dos acórdãos, apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1.431), pugnando pelo não conhecimento do recurso e, alternativamente, pela manutenção do recorrido.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-005.518 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11516.720524/2012-79

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de admissibilidade e pelo agravo, foi questionado pela Fazenda Nacional, sob o argumento de que a empresa “não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, **mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório**” (destaques no original).

Faremos, pois, a validação da admissibilidade pleiteada pelo Contribuinte, quanto às matérias admitidas, cotejando-as com os argumentos formulados pela Fazenda Nacional e com o que consta dos autos.

A primeira matéria admitida, somente em sede de agravo, diz respeito à **inexistência de prova da materialidade do fato gerador**.

Aduz a Recorrente que apenas promoveu a transferência de resíduos de pedra (rachão) de seu terreno baldio para um aterro na obra de empresa coligada, sem qualquer propósito econômico, mas apenas para servir como contrapartida a um financiamento que outra empresa do grupo pleiteava junto ao BRDE - Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul. Alega a interessada que, por erro, foram lançados na contabilidade os valores de notas fiscais avulsas de sua emissão, relativos a essas operações (em duplicidade, segundo a interessada), de sorte que restou escriturado o montante de R\$ 5.241.071,50.

Diante desse cenário, pretende a Recorrente questionar a necessidade de prova da materialidade do fato gerador, por entender que não há documentos que suportam a transferência onerosa das pedras, dado que não havia propósito econômico na operação.

Apresenta, como paradigmas da alegada divergência, os acórdãos n. 1402-001.611 e n. 1302-00.305.

O primeiro paradigma diz respeito à autuação, por presunção de omissão de receita, de valores entregues por sócio à empresa, o que configurou suprimento de caixa, conforme ementa a seguir transcrita (n. 1402-001.611):

SUPRIMENTO DE CAIXA. VALORES ENTREGUES POR SÓCIO. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA MATERIALIDADE. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

A contabilidade é ato formal que tem por finalidade registrar fatos ou atos ocorridos no mundo real. O registro contábil, por si só, não se constitui em elemento suficiente determinar o critério material do fato gerador. Não será a circunstância de a contabilidade registrar determinada despesa, pagamento, receita, empréstimo ou ingresso de valor que estes fatos resultam materializados. O pagamento, a despesa, o mútuo, a receita e os valores alcançados por sócios para suprimento de caixa são fatos jurídicos que se materializam em face de uma ação que ocorre no mundo dos fatos. Não se tratam de ficções jurídicas. Assim, seus registros contábeis, que são atos formais, devem se fazer acompanhados da prova de sua materialidade, circunstância que não existe no caso concreto.

Com a devida vênia, salta aos olhos o fato de que **inexiste** qualquer semelhança fática entre o recorrido e o primeiro paradigma indicado. São situações **absolutamente distintas** e que não se prestam à demonstração da divergência suscitada.

Curioso notar que a própria Recorrente admite a falta de identidade fática (fls. – *verbis*):

*Embora esse primeiro paradigma trate de uma questão **fática geral diversa deste processo**, a questão divergente é pontual e específica e se refere aos "registros contábeis" e à "prova de sua materialidade", assunto igualmente contido nos dois casos.*

E mais: qualquer decisão que viesse a ser proferida no âmbito desta CSRF teria que, obrigatoriamente, **reexaminar** as provas constantes dos autos, hipótese vedada em sede de recurso especial. Verifica-se, portanto, a ausência de interesse recursal, pois não há como alterar a análise acerca das provas já efetuada pelo recorrido.

Com efeito, o acórdão recorrido analisou detidamente todos os documentos constantes dos autos e expressamente consignou, a título de **conclusão**:

Dessa forma, o contribuinte em sede de fiscalização **não logrou êxito** ao tentar demonstrar a que se referia tal discrepância conforme já relatado acima.

Os documentos apresentados agora também, a meu ver, não logram em demonstrar a divergência apontada pelo auto de infração.

Assim, simplesmente não há como acolher o primeiro paradigma indicado, como bem destacou o despacho de admissibilidade:

*Trata-se, portanto, de matéria **eminentemente probatória**, sobre a qual, como se viu, **não se estabelece dissídio jurisprudencial** passível de solução pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.*

*Além disso, **não há similitude fática entre as situações apreciadas no acórdão recorrido e nos paradigmas indicados.***

Melhor sorte não merece o segundo paradigma indicado para a matéria (Acórdão n. 1302-00.305), cuja ementa é a seguinte:

IRPJ/CSLL. FATO GERADOR. PROVA DA AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA.

A utilização desta nota fiscal de faturamento pelo cliente para a obtenção de financiamento bancário, por si só, não constitui aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou rendimentos para a pessoa jurídica emitente da nota fiscal. A comprovação do efetivo pagamento desta nota fiscal representa a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da receita e caracteriza o fato gerador de IRPJ e CSLL.

Resta inviabilizada qualquer possibilidade de conhecimento acerca da matéria, novamente ante a absoluta ineficácia de qualquer decisão que viesse a ser proferida, pois, como visto, o recurso especial não se presta ao reexame de provas.

Ressalte-se, ainda, que o segundo paradigma **em nada se assemelha** ao caso dos autos, até porque, naquele julgamento, *sequer houve lançamento de omissão de receitas* por discrepância entre as receitas escrituradas e as declaradas, mas lançamento em função de vendas devolvidas, o que configura hipótese completamente distinta.

Ante o exposto, não há como conhecer do recurso especial em relação à matéria **“inexistência de prova da materialidade do fato gerador”**.

No que tange à segunda matéria, relativa à **“inexistência de evidente intuito de fraude”**, vimos que no recorrido a multa qualificada foi mantida a partir dos seguintes fundamentos: **(i)** o fato de que as receitas não declaradas corresponderam a 73% do total, **(ii)** a

entrega de DCTF "zerada" e (iii) que o início da fiscalização se deu quatro anos após o período em que ocorreram os fatos geradores, de sorte que, para o voto condutor, o contribuinte teve tempo "mais do que necessário para proceder às correções dos equívocos que alega".

Por outro lado, o paradigma indicado para esta matéria (Acórdão n. 1101-001.131), maneja as seguintes circunstâncias fáticas:

Mediante o processo em epigrafe foram lavrados os autos de infração Imposto de Rend a da Pessoa Jurídica e demais tributos relativos aos anos-calendário de 2004, fls. 02 a 45, para exigência de crédito tributário no montante de R \$1.097.492,37, sob a fundamentação de obtenção de receita na revenda de mercadorias escrituradas e não declaradas. O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 47 a 49, informa que a fiscalizada procedeu à entrega da DIPJ e das DCTFs em branco e que os valores de receitas informados nas DMA's apresentadas estão compatíveis com os valores escriturados no Livro de Apuração do ICMS e no Livro Caixa. .

Neste ponto, parece-me que efetivamente **existe similitude** apta a demonstrar a divergência, visto que dois casos houve autuação por omissão de receitas escrituradas e não declaradas e que os montantes omitidos foram significativos, aliado ao fato de que em ambos foram entregues DCTF zeradas; contudo, no paradigma, o Colegiado aplicou a Súmula 14 do CARF, afastando a qualificação da multa de ofício, diferentemente do que ocorreu no presente caso.

Em síntese, voto por conhecer **parcialmente** do recurso especial do contribuinte, apenas quanto ao acórdão paradigma n. 1101-001.131, a fim de apreciar a matéria relativa à *existência ou não do evidente intuito de fraude*.

2. Mérito

No tocante à matéria que seguiu para exame desta CSRF, ou seja, a divergência, **inexistência de evidente intuito de fraude**, como visto, cabe-nos analisar se o evidente intuito de fraude restou configurado, no presente caso, tal como adotado, por unanimidade de votos, pelo Colegiado *a quo* para manter a qualificação da multa.

A questão é estritamente interpretativa e deve ser apreciada **à luz dos fatos**, que são incontroversos, conforme relato da decisão recorrida (destacaremos):

Os extratos bancários e planilhas apresentadas tentam justificar valores relacionados à movimentação bancária, que já foi alvo de fiscalização e outro auto de infração conforme já mencionado. Dessa forma, a documentação trazida em sede de recurso **não servem para demonstrar a falta de tributação da parte contabilizada**.

Ademais, no que tange ao contrato entre a recorrente e a empresa Teporti Terminal Portuário de Itajaí S/A, **empresa com sócios quase que idênticos também recebeu notificação da RFB para que esclarecesse alguns pontos, inclusive após a alegação de duplicidade de contabilização na empresa recorrente**, conforme o TVF (fls. 582 a 609), no entanto, a resposta foi no sentido de que **não existiam àquela data os livros contábeis referentes ao ano-calendário 2007**, de forma que não podiam ser apresentados, ademais, consta ainda, que o escritório de contabilidade não havia sequer organizado a documentação para proceder aos lançamentos contábeis.

Assim, em que pese a alegação de duplicidade de lançamentos contábeis, tão somente com a apresentação do contrato, **ela não foi suportada com a própria compradora das pedras rachão**, empresa do mesmo grupo, que da mesma forma, não possuía, quando da fiscalização, em 2012, ou seja, mais de quatro anos após as ocorrências dos fatos, a contabilidade e livros organizados.

Facilmente se verifica, pela análise do Balancete de Verificação apresentado pelo contribuinte em sede de fiscalização que, a sua receita bruta de vendas e serviços foi de **R\$ 10.337.830,58**, conforme recorte abaixo, e o valor declarado em DIPJ 2008/2007, fls. 425/435, foi de **R\$ 644.070,36**, **R\$688.259,23**, **R\$734.431,02** e **R\$ 779.771,32** nos quatro trimestres, totalizando o valor oferecido à tributação de **R\$ 2.846.531,93**.

EMPRESA.....: TJ ADMINISTRADORA DE BENS LTDA - 74		CNPJ : 06.372.193/0001-98		PAGINA: 0000059	
INSCRICAO ESTADUAL: 255044542		INSCRICAO MUNICIPAL: ISENTO		FONE: (047 1246 -3193	
ENDEREÇO.....: AVE TEPORITI, 00100		CEP: 88311500		CIDADE: ITAJAI	
				ESTADO: SC	
DEMONSTRACAO DO RESULTADO DE 01/01/07 A 31/12/07					
SALDO ACUMULADO DA CONTA NO FINAL DO PERIODO					
DIG	DESCRICAO DA CONTA	SALDO ANTERIOR	DEBITOS	CREDITOS	SALDO ATUAL
600	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	0,00	-1.678.808,49	10.439.664,91	8.760.856,42
601	RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS	0,00	0,00	10.337.830,58	10.337.830,58
603	RECEITA DE ALUGUEIS	0,00	0,00	2.270.227,15	2.270.227,15
610	RECEITA DE ALUGUEIS	0,00	0,00	2.826.531,93	2.826.531,93
602	VENDAS DE PRODUTOS	0,00	0,00	5.241.071,50	5.241.071,50

Ressalte-se, ainda, que a **DCTF no respectivo ano foi entregue zerada**.

Dessa forma, o contribuinte em sede de fiscalização não logrou êxito ao tentar demonstrar a que se referia tal discrepância conforme já relatado acima.

Os documentos apresentados agora também, a meu ver, **não logram em demonstrar a divergência apontada pelo auto de infração**.

Assim, **restou caracterizada a omissão de receitas de prestação de serviços em geral e de locação ou administração de bens, que embora devidamente escrituradas pela recorrente não foram devidamente oferecidas à tributação do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS**.

A partir desse contexto fático, o acórdão recorrido apresentou os seguintes fundamentos para a manutenção da multa qualificada, com base no evidente intuito de fraude, que é o ponto central ora em debate (destacaremos):

No que tange à desqualificação da multa qualificada, alega a **recorrente descuido** na sua escrituração contábil, agindo dessa forma **com culpa e jamais com o intuito de dolo ou fraude**.

Já a decisão recorrida foi no sentido de que o **dolo foi evidente**, uma vez que o recorrente deixou de declarar receitas que efetivamente estavam escrituradas em sua contabilidade. O que consubstancia em evidente **sonegação**, com a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num **propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária**.

Em que pese a existência da Súmula CARF 14: em que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Pelas documentações e provas trazidas no presente caso, **verifica-se tal intuito de fraudar o erário**.

O período fiscalizado é de 2007, o valor declarado em DIPJ é **muito abaixo** do apurado e daquele efetivamente escriturado contabilmente pela empresa. A **DCTF foi entregue zerada, nem ao menos foi entregue com os valores recolhidos pelo recorrente**. O início da fiscalização se deu em 2011, ou seja, tempo suficiente para que o recorrente se fosse efetivamente necessário **proceder em correções dos eventuais equívocos que alega**.

De se ressaltar, ainda, a proporção das receitas omitidas e não declaradas em relação à receita total, de:

	a-c 2007	
Rec bruta escriturada	10.337.830,58	100%
rec bruta informada na DIPJ, com recolhimentos	2.826.531,84	27%
Receita omitida/ não declarada total	7.511.298,74	73%

Não há como discordar da decisão proferida no Recorrido.

Parece-me inverossímil a tese suscitada pela Recorrente, de que houve mero “erro por descuido” na contabilidade, quando se constata que mais de 70% da receitas escrituradas simplesmente não foram oferecidas à tributação.

Conquanto a análise sobre o dolo necessário para a configuração da fraude seja de natureza subjetiva, no presente caso há diversos elementos **objetivos**, capazes de confirmar a deliberada tentativa de sonegar tributos:

- a) não pode ser entendido como “descuido” o fato de que a maior parte das receitas auferidas não foi declarada ou oferecida à tributação;
- b) não se trata de empresa inativa ou inoperante, mas de entidade pertencente a grupo econômico com diversos negócios e mesmo comando societário;
- c) nem o contribuinte nem a empresa do grupo beneficiária da operação conseguiram demonstrar, embora devidamente intimadas, as alegadas “ausência de substância econômica” ou “duplicidade de registros equivocados”;
- d) parece pouco provável que a empresa tenha contabilizado, em duplicidade, dois valores que representam 70% de sua receita anual; **note-se:** não se trata de inúmeros lançamentos, mais de apenas dois registros, relativos a notas avulsas emitidas quando da transferência das pedras “rachão”, nos montantes de R\$ 2.979.821,50 e R\$ 2.261.250,00;
- e) não é crível que esses dois valores, supostamente registrados em duplicidade, tenham passado despercebido pela contabilidade;
- f) também não prospera o argumento de que a operação envolveu apenas resíduos de pedra (rachão), cedidos a empresa coligada sem qualquer propósito econômico, quando se verifica que o montante escriturado na contabilidade foi de **R\$ 5.241.071,50**.
- g) confirma o intuito doloso o fato de a empresa ter apresentado **DCTF zerada**, ou seja, constata-se que a interessada sequer indicou ao fisco o valor de R\$ 2.846.531,93, devidamente apurado na sua própria DIPJ;
- h) também causa espécie o fato de que tais erros, **sobremaneira relevantes**, não tenham sido objeto de verificação e correção nos anos posteriores.

Todos esses fatos são mais do que suficientes para demonstrar, *sem margem para dúvidas*, o evidente intuito de fraude, de sorte que andou bem a decisão ao afastar a incidência da Súmula CARF 14 ao caso dos autos, visto **não se tratar** de mera omissão de receitas, mas de um conjunto de condutas que, somadas, tiveram por objetivo subtrair parte significativa do montante tributável no período e que se amoldam ao teor dos artigos 71, 72 e 73 (este, em virtude de participação de empresa do mesmo grupo na operação) da Lei n. 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte e, na parte conhecida, por **negar-lhe provimento**, mantendo inalterada a decisão recorrida, devidamente integrada por embargos.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.518 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11516.720524/2012-79

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Relatora, Andréa Duek Simantob, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange à qualificação da multa de ofício, aplicada na monta de 150%, decidida pela análise da matéria *existência ou não do evidente intuito de fraude*.

Inicialmente, temos que esse tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada por este E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, que até culminou na edição de Súmulas.

Como se observa, a I. Relatora, na esteira da acusação fiscal e, principalmente, do v. Acórdão recorrido, ressalta como principais motivos para a qualificação da multa de ofício a reiteração da conduta infracional da contribuinte, de registrar contabilmente valores de receitas e não ofertá-los à tributação, a falta de informações nas Declarações ao Fisco e a proporção de sua monta.

Fica claro que, especificamente, no julgamento do v. Aresto ora recorrido, como consta de sua ementa, o *efetivo* entendimento adotado para constatar a existência de dolo e manter a exasperação da pena foi a *omissão de receitas escrituradas, reiteradamente, e em percentual superior a 70%*.

Está, então, muito clara e bem delimitada a matéria sob julgamento.

Pois bem, cabe primeiro averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (conduta reiterada) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, mesmo tratando-se de infrações, apuradas *direta e concretamente*, de *omissão de receitas*, sem presunções envolvidas, a constatação da simples repetição dessa conduta infracional no tempo não justifica o afastamento e a desconsideração da mandatória observância do enunciado da Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada, que abarca, inclusive, a ausência de declaração dos valores às Autoridades Fiscais.

Também é inexistente na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual dessa C. 1ª Turma da CSRF deste E. CARF encontra-se julgados acatando esse entendimento, como agora se ilustra com o v. Acórdão nº 9101-005.366, de relatoria deste mesmo I. Conselheiro, publicado em 29/03/2021:

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURA SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração é uma mera conjectura sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prisma analítico de sua temporalidade, sem o devido respaldo legal.

(destacamos)

Claramente, tal critério de repetição, é incapaz de retratar postura *fraudulenta* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Desse modo, considerando a matéria julgada e os fundamentos do v. Acórdão recorrido, resta, agora, também verificar se o cometimento da infração de omissão de receitas, *em percentual superior a 70%* dos valores escriturados na contabilidade, bastaria para se amoldar ao *evidente intuito de fraude* ou, objetivamente, às hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

No mesmo sentido daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de *larga monta e/ou proporção*, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido ou registrado, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), *característica* essa do tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal no sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção. Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

Diga-se mais: a partir de qual proporção da infração de omissão de receitas a multa de ofício deixa de ser devida na monta de 75% e passa ser aplicada em dobro, na casa dos 150%?

Duas vezes aquilo ofertado a tributação? Quarto vezes? Ou só a partir de oito vezes? Ou, talvez, somente depois de dez vezes?

Tal exercício acima procedido deixa claro que a ausência da devida *jurisdicização* de tal fato (ou melhor, *característica* quantitativa, extraída do análise do débito apurado), como elemento apto para qualificar a multa de ofício, furta qualquer previsibilidade, segurança, isonomia ou certeza na aplicação do Direito, o que deve ser rechaçado.

E, nesse sentido, tratando-se de *pena*, tal ausência de respaldo legal objetivo e expreso – seja em relação à *reiteração* ou à *proporção* da infração, ou mesmo a ambas características conjugadas - resulta na sua conseqüente sujeição total ao *crivo* hermenêutico, discricionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ainda que o senso íntimo de *justiça fiscal* e de proteção ao Erário de muitos possa restar sensibilizado pelas dimensões e pela duração do inadimplemento tributário, repita-se: não existe qualquer *discrímen* legal correspondente a tais circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Na mesma jurisprudência atual dessa C. 1ª Turma da CSRF deste E. CARF encontra-se julgados endossando esse entendimento, conforme se exemplifica com o v. Acórdão nº 9101-005.402, de relatoria deste mesmo I. Conselheiro, publicado em 26/04/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

O fundamento para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, é mera conjectura sobre a própria infração de omissão de receitas, procedida pela adoção de prisma analítico de sua quantidade, sem o devido respaldo legal.

(destacamos)

Posto isso, a r. *decisão*, adotada, então, pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária *a quo*, de manter a qualificação da multa de ofício sob tais fundamentos, deve ser reformada, para afastar a prescrição penal do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte naquilo em que conhecido, para reformar o v. Acórdão recorrido, reduzindo a multa de ofício ao patamar ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

